

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 PENELITIAN TERDAHULU

Penelitian yang dilakukan oleh Zu'amah (2009) dengan judul Independensi dan Kompetensi Auditor pada Opini Audit (Studi BPKP Jawa Tengah), yang diuji menggunakan metode uji validitas dan reabilitas, uji asumsi klasik, uji hipotesis. Hasil penelitian menjelaskan bahwa Independensi dan Kompetensi Auditor berpengaruh signifikan terhadap hasil opini auditor.

Menurut Suputra dan Rharasati (2013) yang telah melakukan penelitian terhadap Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Auditor dalam Pengambilan Keputusan untuk Memberikan Opini Audit, dengan melakukan sampling terhadap auditor yang bekerja di kantor akuntan publik di Bali. Dan hasil penelitian menunjukkan bahwa, etika profesi, komitmen profesional, pengalaman kerja, dan independensi auditor berpengaruh terhadap pengambilan keputusan untuk memberikan opini audit pada Kantor Akuntan Publik di Bali.

Dalam penelitian Nugraheni (2016) yang menganalisis Pengaruh Etika Profesi, Pengalaman Kerja, Independensi, dan Keahlian Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor dan diuji dengan metode *convenience sampling*. Hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa etika profesi, pengalaman kerja, independensi dan keahlian audit berpengaruh signifikan terhadap ketepatan pemberian opini auditor

Dengan adanya penjelasan dari penelitian terdahulu maka peneliti akan menguji beberapa variabel yang telah digunakan pada penelitian sebelumnya. Berbagai variabel independen yang telah dilakukan sebelumnya seperti Etika Profesi, Komitmen

Profesional, Pengalaman Kerja, Independensi, Keahlian Audit, Pengaruh Skeptisme Profesional dan sebagainya menjadi acuan bagi peneliti dalam menentukan variabel independen yang akan diteliti. Peneliti telah menyimpulkan bahwa variabel independen yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah Etika Profesi, Independensi, dan Pengalaman kerja. Tujuan dari penelitian yang peneliti lakukan ialah untuk menunjukkan apakah Etika Profesi, Independensi, dan Pengalaman Kerja berpengaruh terhadap Ketepatan Pemberian Opini Audit oleh Auditor Eksternal di masa sekarang.

2.2 LANDASAN TEORI

2.4.1 TEORI KEAGENAN

Raharjo (2007) menyatakan Teori agensi terfokus pada dua individu yaitu principal dan agen. Prinsipal mendelegasikan responsibility decision making kepada agen. Dalam teori keagenan, prinsipal maupun agen diasumsikan sebagai orang-orang ekonomi yang rasional demi kepentingan pribadi, tetapi mereka kesulitan untuk membedakan penghargaan atas preferensi dan kepercayaan informasi. Hak dan kewajiban dari principal dan agen dijelaskan dalam sebuah perjanjian kerja yang saling menguntungkan. Dalam penelitian akuntansi manajemen, teori agensi digunakan untuk mengidentifikasikan kombinasi kontrak kerja dan sistem informasi yang akan memaksimalkan fungsi manfaat principal, dan kendala-kendala perilaku yang muncul dari kepentingan agen.

Badjuri (2011) menjelaskan bahwa prinsipal ingin mengetahui segala informasi termasuk aktivitas manajemen, yang terkait dengan investasi atau dananya dalam perusahaan. Hal ini dilakukan dengan meminta laporan

pertanggungjawaban kepada agen (manajemen). Tetapi acapkali terjadi kecenderungan tindakan manajemen yang memoles laporan agar terlihat baik sehingga kinerjanya dianggap baik. Untuk menghindari kecurangan manajemen dalam membuat laporan keuangan maka diperlukan pengujian. Pengujian hanya bisa dilakukan oleh pihak ketiga yang independen yaitu auditor independen. Dalam teori keagenan auditor sebagai pihak ketiga membantu memahami konflik kepentingan yang muncul antara prinsipal dan agen. Auditor independen dapat menghindarkan terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen

Retno (2012) menjelaskan bahwa para manajer diberi kekuasaan oleh pemilik perusahaan, yaitu pemegang saham, untuk membuat keputusan, dimana hal ini menciptakan potensi konflik kepentingan yang dikenal sebagai teori keagenan (*agency theory*). Hubungan keagenan (*agency relationship*) terjadi ketika satu atau lebih individu, yang disebut sebagai principal menyewa individu atau organisasi lain, yang disebut sebagai agen, untuk melakukan sejumlah jasa dan mendelegasikan kewenangan untuk membuat keputusan kepada agen tersebut.

Seorang principal memerlukan segala informasi yang berkaitan dengan aktivitas manajemen perusahaan yang menjalankan setiap kegiatan operasional perusahaan dengan meminta laporan pertanggungjawaban kepada pihak manajemen. Raharjo (2017:39) juga menjelaskan bahwa setiap perusahaan memiliki sebuah informasi akuntansi manajemen yang digunakan untuk dua tujuan. Pertama, digunakan untuk pengambilan keputusan oleh principal dan agen.

Dan kedua, digunakan untuk mengevaluasi dan membagi hasil sesuai dengan kontrak kerja yang telah dibuat dan disetujui. Hal ini disebut dengan performance evaluation role yang dapat memotivasi agen untuk berusaha seoptimal mungkin.

Retno (2012) menjelaskan perbedaan tujuan antara principal dan agen dalam teori agensi bahwa setiap individu bertindak untuk kepentingan mereka sendiri. Seorang agen tidak hanya menerima kepuasan dari kompensasi keuangannya, namun juga dari tambahan yang didapat dari hubungan suatu agensi, seperti waktu luang yang banyak, lingkungan kerja yang nyaman, rekan kerja yang satu misi, dan jam kerja yang fleksibel. Prinsipal atau pemegang saham digambarkan hanya tertarik pada pengembalian keuangan yang diperoleh dari investasi dia di perusahaan tersebut.

Dalam teori keagenan (*Agency Theory*) telah dijelaskan bahwa terdapat konflik antara manajemen selaku agen dengan pemilik selaku principal oleh karena itu tidak jarang seorang agen yang ingin dinilai baik kinerjanya dalam mengelola perusahaan melakukan kesengajaan salah saji agar laporan yang disajikan kepada principal terlihat bahwa perusahaan setiap periodenya selalu berkembang dengan baik padahal dalam kenyataannya perusahaan sedang berada dalam posisi menurun. Untuk mengatasi kecurangan yang telah dilakukan oleh manajemen dalam membuat laporan keuangan maka diperlukannya pihak ketiga sebagai pihak independen yang akan memeriksa kebenaran dari laporan keuangan tersebut. Dalam teori keagenan ini auditor sebagai pihak yang independen dapat menengahi konflik perbedaan kepentingan antara principal dan agen.

2.4.2 AUDIT

Sukrisno Agoes (2012) mendefinisikan audit yaitu suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya. Dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Audit menurut Konrath (2002) adalah suatu proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi–asersi kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi, untuk meyakinkan tingkat asrsi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Beberapa ciri penting yang ada dalam definisi tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Suatu proses sistematis berupa serangkaian prosedur yang logis, terstruktur, dan terorganisir.
2. Memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif tanpa memihak.
3. Asersi tentang kegiatan dan peristiwa ekonomi merupakan representasi yang dibuat oleh perorangan atau entitas.
4. Derajat kesesuaian menunjuk pada kedekatan dimana asersi dapat diidentifikasi dan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan.
5. Kriteria yang telah ditetapkan adalah standar – standar yang digunakan sebagai dasar untuk menilai asersi atau pernyataan.
6. Penyampaian hasil diperoleh melalui laporan tertulis yang menunjukkan derajat kesesuaian antara asersi dan kriteria yang telah ditetapkan.

7. Pihak–pihak yang berkepentingan adalah mereka yang menggunakan temuan–temuan auditor

Menurut Elder (2011) audit adalah akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) merupakan pedoman yang harus dilakukan oleh profesi akuntan berkaitan dengan proses audit di Indonesia.

Auditing memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan perusahaan, karena akuntan public sebagai pihak yang ahli dan independen pada akhir pemeriksaannya akan memberikan pendapat mengenai kewajaran posisi keuangan, hasil keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan laporan arus kas (Sukrisno Agoes, 2012)

Berdasarkan beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa audit merupakan kegiatan untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti – bukti yang berhubungan dengan informasi atau asersi suatu kegiatan ekonomi secara objektif tanpa memihak baik terhadap entitas ataupun perorangan yang membuat asersi tersebut.

Sukrisno Agoes (2013) menjelaskan audit dapat dibedakan menjadi tiga jenis pemeriksaan

- 1) *Management Audit (Operational Audit)*

Pemeriksaan yang dilakukan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis. Pemeriksaan audit ini dilakukan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomisan dari masing masing fungsi yang terdapat dalam perusahaan, contohnya fungsi penjualan dan pemasaran, fungsi produksi, fungsi pergudangan dan distribusi, fungsi personalia, fungsi akuntansi dan keuangan. Dalam audit operasional, review atau penelaahan yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi, tetapi dapat mencakup evaluasi atas struktur organisasi, operasi komputer, metode produksi, pemasaran, dan semua bidang lain dimana auditor menguasainya.

2) Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Audit ketaatan dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang diterapkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak eksternal.

Pemeriksaan bias dilakukan oleh KAP atau bagian *internal audit*.

3) Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)

Pemeriksaan ini dilakukan oleh bagian *internal audit* perusahaan untuk laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah dilakukan. Pemeriksaan yang

dlakukan internal auditor lebih rinci daripada pemeriksaan yang dlakukan oleh KAP.

4) *Computer Audit*

Pemeriksaan yang dlakukan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing* (EDP) sistem.

Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa terdapat empat jenis audit yaitu Audit Operasional, Audit Ketaatan, dan Audit Intern, dan Computer Audit yang memiliki fungsi berbeda tiap jenisnya. Audit Operasional diperuntukkan untuk mengetahui efektivitas dan efisiensi kegiatan operasi yang berhubungan dengan setiap bagian prosedur dan metode operasi dalam suatu entitas. Audit Ketaatan dilakukan unuk menentukan apakah pia kyang diaudit telah mengikuti prosedur dan aturan yang telah ditetapkan. Audit Intern untuk menentukan apakah laporan keuangan telah bebas dari salah saji material dan disajikan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku, dan *Computer Audit* untuk memeriksa perusahaan yang memproses datanya menggunakan EDP.

2.4.3 AKUNTAN PUBLIK

Menurut Mulyadi (2002) mendefinisikan bahwa akuntan publik adalah praktisi yang melaksanakan penugasan audit atas laporan keuangan historis, yang

menyediakan jasa audit atas dasar standar yang tercantum dalam standar profesional akuntan publik kepada klien. Klien dapat berupa perusahaan bisnis yang berorientasi laba, organisasi nirlaba, badan pemerintah maupun usaha individu perorangan.

Dalam Undang-Undang UU No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik disebutkan bahwa akuntan publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa profesionalnya. Dalam Jurnal Akuntansi Keuangan, beberapa hal yang perlu diperhatikan mengenai akuntan publik diantaranya :

1. Akuntan publik itu adalah sebutan untuk seseorang (bukan sekelompok orang atau organisasi). Jadi siapapun mempunyai kesempatan untuk menjadi akuntan publik.
2. Akuntan publik itu memberikan jasa (layanan pekerjaan) asuransi secara profesional. Artinya, untuk menjadi seorang akuntan publik harus mengetahui dan mampu melaksanakan pekerjaan audit dan *review* laporan keuangan yang memiliki standar mutu tertentu dan memiliki kode etik profesi. Standar mutu yang digunakan disebut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).
3. Akuntan publik itu memperoleh ijin resmi untuk menjalankan profesinya. Memiliki kompetensi dan kemampuan profesional di bidang akuntansi tidak cukup untuk menjadi seorang akuntan publik. Hal terpenting ialah memperoleh ijin.

2.4.4 KANTOR AKUNTAN PUBLIK (KAP)

Kantor Akuntan Publik, yang selanjutnya disingkat menjadi KAP, adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang ini, UU No.5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Berdasarkan definisi tersebut, menurut Jurnal Akuntansi Keuangan maka dapat disimpulkan bahwa :

1. KAP adalah sebuah organisasi dalam bentuk perseorangan, persekutuan, firma, atau bentuk badan usaha lain.
2. KAP didirikan oleh seorang akuntan publik atau beberapa akuntan publik. Anggota sekutu dalam KAP berbentuk persekutuan disebut rekan.
3. KAP menyediakan jasa asuransi hanya saja melibatkan nama organisasi.
4. Sebuah KAP selalu menggunakan nama pendirinya. Jika badan usahanya berbentuk perseorangan, maka nama KAP berdasarkan nama pendirinya yang merupakan akuntan publik. Bila badan usahanya berbentuk persekutuan, maka nama KAP nya menggunakan nama salah seorang pendirinya yang juga seorang akuntan publik.
5. KAP harus memiliki ijin usaha.

2.4.5 ETIKA PROFESI

Etika menurut S. Munawir (1984) dalam Mamahani (2015) adalah suatu prinsip moral dan perbuatan yang menjadi landasan bertindakya seseorang

sehingga apa yang dilakukannya dipandang oleh masyarakat sebagai perbuatan yang terpuji dan meningkatkan martabat dan kehormatan seseorang. Suraida (2005:118) dalam Kusuma (2012) juga mendefinisikan etika sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau individu.

Ludigdo (2006) dalam Justiana (2010) menjelaskan etika sebagai seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang diannut oleh sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat atau profesi.

Dapat disimpulkan bahwa Etika Profesi merupakan nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan sebagai pedoman oleh organisasi profesi yang meliputi kepribadian, kecakapan profesional, tanggung jawab, pelaksanaan kode etik dan penafsiran dan penyempurnaan kode etik. Sebagai seorang auditor memiliki kewajiban dalam menjaga standar perilaku kode etik auditor dalam praktik kerjanya sebagai bentuk tanggung jawab kepada klien, masyarakat, rekan kerja, dan sebagai auditor untuk melakukan tugas sebaik baiknya.

Dalam menjalankan jasa profesionalnya, auditor dirancang untuk memiliki pandangan yang realistis dan sedapat mungkin idealis. Berkaitan dengan etika, auditor tidak lepas dari standar dan prinsip-prinsip etika yang melekat dalam pribadi auditor. Prinsip-prinsip etika dikatakan sebagai kerangka dasar bagi aturan etika yang mengatur pelaksanaan pemberian jasa professional oleh anggota, Kovinna dan Betri (2014)

Setiap profesi diikat oleh kode etik profesinya yang telah ditetapkan bersama. Tanpa adanya kode etik, maka setiap individu akan menjalankan kinerja sesuai dengan apa yang mereka inginkan tanpa adanya batasan serta norma yang berlaku di dalamnya. Hal tersebut mengakibatkan seorang bebas menentukan mana yang baik dan mana yang buruk menurut kepentingannya masing-masing. Etika profesi akuntan di Indonesia diatur dalam Kode Etik Akuntan Indonesia. Kode etik ini mengikat para anggota IAI yang dapat digunakan oleh akuntan lainnya yang bukan atau belum menjadi anggota IAI. Institut Akuntansi Publik Indonesia (IAPI, 2009) menyebutkan lima jenis Prinsip Dasar Etika Profesi yang tercantum dalam Standar Profesional Akuntan Publik yaitu:

1. Prinsip Integritas

Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.

2. Prinsip objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektifitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak yang mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.

3. Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, perundang – undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi

harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

4. Prinsip kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga

5. Prinsip perilaku professional

Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi

Namun disisi lain setiap profesi memiliki dilema dalam menghadapi kenyataan dilapangan seperti yang dijelaskan Arens (2008) Dilema etika adalah situasi yang dihadapi oleh seseorang dimana ia harus mengambil keputusan tentang perilaku yang tepat. Ketika auditor menghadapi klien yang mengancam akan mencari auditor baru kecuali bersedia menerbitkan suatu pendapat wajar tanpa pengecualian, akan mengalami dilema etika bila pendapat tersebut tidak relevan dengan kenyataan atau realita

2.4.6 INDEPENDENSI

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya dijelaskan oleh Trisnarningsih (2007).

Dalam Justiana (2010) melalui Standar Profesional Akuntan Publik (SAP) Seksi 20 mendefinisikan independensi dengan arti tidak mudah dipengaruhi, tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen.

Dalam buku Standar Professional Akuntansi Publik (SPAP) halaman 46, Independensi yang diatur dalam kode etik ini mewajibkan setiap praktisi untuk memiliki sikap:

1. Independensi Sikap Mental

Independensi dalam pemikiran, independensi dalam pemikiran merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan professional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara objektif, serta menerapkan skeptisme professional.

2. Independensi Penampilan

Independensi dalam penampilan, independensi dalam penampilan merupakan sikap yang menghindari tindakan atau situasi yang dapat menyebabkan pihak

ketiga (pihak yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, termasuk pencegahan yang diterapkan) meragukan integritas, objektivitas, atau skeptisme profesional dari anggota tim *assurance*, KAP, atau jaringan KAP

Dalam penelitian Tjun Tjun, Marpaung, dan Setiawan (2013) terdapat 4 faktor yang diteliti yaitu:

- 1) Lama Hubungan dengan Klien (Audit Tenure)
- 2) Tekanan dari Klien
- 3) Telaah dari Rekan Auditor
- 4) Jasa Non Auditor

Agustin (2013) meneliti tiga faktor yang mempengaruhi sikap independensi seorang akuntan publik yaitu:

- 1) Ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien
- 2) Pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien
- 3) Lama hubungan antara klien dengan akuntan publik

- 1) Bebas Pengaruh

Dalam buku Standar Profesional Akuntan Publik dijelaskan yang dapat mempengaruhi independensi seorang auditor. Seorang auditor diharapkan untuk memiliki sikap independensinya yang artinya tidak mudah dipengaruhi, dengan demikian auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan

siapa pun karena seberapa besar keahlian seorang auditor jika ia memihak maka akan kehilangan kepercayaan dari masyarakat umum. Kepercayaan masyarakat umum atas independensi dari seorang auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa sikap independensi auditor ternyata berkurang. Untuk menjadi independen auditor harus secara intelektual jujur dan jika ingin diakui oleh pihak lain maka ia harus bebas dari setiap kewajiban dari kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya.

2) Lama Hubungan dengan Klien (Audit Tenure)

Menteri Keuangan telah menetapkan peraturan untuk masa kerja auditor dengan klien di dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan public dengan membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Terdapat beberapa pendapat dari TjunTjun, Marpaung, dan Setiawan (2013) bahwa penugasan audit yang terlalu lama memungkinkan akuntan publik kehilangan independensinya karena cepat merasa puas, kurang inovasi, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit karena hubungan akrab antar klien dan akuntan publik. Namun disisi lain penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik sudah familiar, pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien.

3) Jasa Non Audit

Kantor Akuntan Publik tidak hanya memberikan jasa attestasi namun juga memberikan jasa non-attestasi berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan (Kusharyanti, 2002:29). Adanya dua jenis jasa yang diberikan oleh suatu KAP menjadikan independensi auditor terhadap kliennya dipertanyakan yang nantinya akan mempengaruhi kualitas audit (Elfarini, 2007).

Justiana (2010) menjelaskan bahwa ketika auditor dan manajemen tidak mencapai kata sepakat dalam aspek kinerja maka kondisi ini dapat mendorong manajemen untuk memaksa auditor melakukan tindakan yang melawan standar, termasuk dalam pemberian opini. Kondisi ini akan sangat menyudutkan auditor sehingga ada kemungkinan bahwa auditor akan melakukan apa yang diinginkan oleh pihak manajemen

Justiana (2010) mengatakan bahwa pada konflik yang terjadi kekuatan klien dapat menekan auditor untuk melawan standar profesional dan dalam ukuran yang besar, kondisi keuangan klien yang sehat dapat digunakan sebagai alat untuk menekan auditor dengan cara melakukan pergantian auditor. Hal ini dapat membuat tidak akan dapat bertahan dengan tekanan klien tersebut sehingga menyebabkan independensi mereka melemah. Posisi auditor juga sangat dilematis dimana mereka dituntut untuk memenuhi keinginan klien namun disatu sisi tindakan auditor dapat melanggar standar profesi sebagai acuan kerja mereka.

Untuk mengatasi dilema yang dialami seorang auditor maka diharapkan auditor memiliki sifat *due professional care* yang merupakan sikap cermat dan

seksama. Menurut PSA No. 4 SPAP (2001), kecermatan dan keseksamaan menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut, serta berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab.

Seorang auditor harus bisa bertanggung jawab terhadap keputusan yang telah ditetapkannya dan tidak boleh ada pengaruh dari pihak - pihak yang ingin memanfaatkan keadaan tersebut. Sikap independensi seorang akuntan publik merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik. Akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan akuntansi akan mendapat kepercayaan dari klien dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh klien. Oleh karena itu, dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa auditor harus bersikap independen untuk bersifat obyektif dan tidak memihak kepada pihak manapun termasuk auditor itu sendiri.

2.4.7 PENGALAMAN KERJA

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran seta pengembangan potensi dalam bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non-formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Pengalaman juga merupakan pembelajaran yang mencakup perubahan dari perilaku yang diakibatkan pengalaman, pemahaman dan

praktik (Kusuma, 2012). Pengalaman Auditor adalah pengalaman dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, banyaknya penugasan maupun jenis-jenis perusahaan yang pernah ditangani (Asih, 2006).

Pengalaman merupakan atribut yang penting bagi auditor, terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat auditor, auditor yang sudah berpengalaman biasanya lebih dapat mengingat kesalahan atau kekeliruan yang tidak lazim/wajar dan lebih selektif terhadap informasi-informasi yang relevan dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman (Asih, 2006).

Merici, Halim, dan Wulandari (2016) mengatakan Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan perhatian selektif yang lebih tinggi pada informasi yang relevan. Oleh karena itu auditor yang lebih tinggi pengalamannya akan lebih tinggi skeptisisme profesionalnya dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman, sehingga opini yang diberikan oleh auditor menjadi lebih tepat.

Pengalaman kerja dapat memperdalam dan memperluas kemampuan kerja. Semakin sering seseorang melakukan pekerjaan yang sama, semakin terampil dan semakin cepat dia menyelesaikan pekerjaan tersebut. Semakin banyak macam pekerjaan yang dilakukan seseorang, pengalaman kerjanya semakin kaya dan luas, dan memungkinkan peningkatan kinerja (Kusuma, 2012).

Ayuningtyas dan Pamudji (2012) juga menjelaskan bahwa Pengalaman merupakan cara pembelajaran yang baik bagi auditor untuk memperluas keahlian teknik auditnya. Semakin tinggi pengalaman auditor, maka auditor semakin mampu dan mahir mengusai tugasnya sendiri maupun aktivitas yang diauditnya. Pengalaman memberi pelajaran terhadap auditor dalam menghadapi dan

menyelesaikan hambatan maupun persoalan dalam pelaksanaan tugasnya, serta mampu mengendalikan kecenderungan emosional terhadap pihak yang diperiksa.

Justiana (2010) memberikan bukti empiris bahwa auditor berpengalaman lebih banyak menemukan item-item yang tidak umum (atypical) dibandingkan auditor yang kurang berpengalaman, tetapi antara auditor yang berpengalaman dengan yang kurang berpengalaman tidak berbeda dalam menemukan item-item umum (typical). Penelitian serupa dilakukan oleh Tubbs (1992) menunjukkan bahwa subjek yang mempunyai pengalaman audit lebih banyak maka akan menemukan kesalahan yang lebih banyak dan item-item kesalahannya lebih besar dibandingkan auditor yang pengalaman auditnya lebih sedikit.

Sari (2010) juga menemukan sebuah studi yang memberikan bukti bahwa auditor berpengalaman bekerja lebih baik karena mereka memiliki dasar pengetahuan yang lebih besar untuk menarik diri dan lebih mahir mengorganisir pengetahuan mereka. Keunggulan tersebut bermanfaat bagi pengembangan keahlian. Berbagai macam pengalaman yang dimiliki individu akan mempengaruhi pelaksanaan suatu tugas.

Dengan pengalaman seorang auditor dapat meningkatkan kemampuan auditnya. Semakin tinggi pengalaman auditor, maka semakin tinggi juga kemampuan seorang auditor dalam menjalani tugas auditnya, pengalaman juga membantu auditor dalam menghadapi dan menyelesaikan kendala – kendala yang ditemui pada saat pelaksanaan tugasnya serta mampu mengendalikan sifat emosional terhadap keadaan dan situasi pada saat ia menjalankan tugas.

2.4.8 OPINI AUDIT

2.2.8.1 DEFINISI OPINI AUDIT

Ihyaul Ulum (2009) Audit merupakan proses pengumpulan dan pengevaluaisan bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan, audit seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten

Arifiyanto (2009) menyebutkan bahwa opini audit merupakan suatu laporan yang diberikan oleh auditor terdaftar yang menyatakan bahwa pemeriksaan telah dilakukan sesuai dengan norma atau aturan pemeriksanaan akuntan disertai dengan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa.

Opini audit diberikan oleh auditor melalui beberapa tahap audit sehingga auditor dapat memberikan kesimpulan atas opini yang harus diberikan atas laporan keuangan yang diauditnya. Opini yang diberikan atas asersi manajemen dari klien atau instansi perusahaan yang diaudit dikelompokkan menjadi wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, tidak membeikan pendapat, dan tidak wajar.

2.2.8.2 JENIS JENIS OPINI AUDIT

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (PSA 29), opini audit terdiri dari lima jenis yaitu:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Opini wajar tanpa pengecualian merupakan pendapat yang diberikan auditor ketika hasil pemeriksaan yang telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Dan auditor tidak menemukan kesalahan yang material dalam laporan keuangan atau tidak terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku. Opini Wajar Tanpa Pengecualian dapat diberikan jika auditor hasil pemeriksaan:

- a. Bukti audit yang diperlukan auditor telah terkumpul secara mencukupi dan auditor telah melakukan pembuktian sehingga menemukan hasil yang relevan bahwa kerja lapangan telah ditaati oleh pihak klien.
- b. Laporan keuangan yang di audit disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim yang berlaku di Indonesia yang ditetapkan pula secara konsisten pada laporan-laporan sebelumnya.
- c. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan diklasifikasikan dan diikhtisarkan dengan semestinya.
- d. Tidak terdapat ketidakpastian yang cukup berarti (*no material uncertainties*) mengenai perkembangan di masa mendatang yang tidak dapat diperkirakan sebelumnya atau dipecahkan secara memuaskan.

2. Opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan *Paragraf* Penjelasan
(*Modified Unqualified Opinion*)

Opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan adalah pendapat yang diberikan ketika memerlukan bahasa penjelas untuk menjelaskan suatu keadaan tertentu. Keadaan tertentu yang memerlukan bahasa penjelas diberikan jika:

- a. Pendapat auditor sebagian didasarkan atas pendapat auditor independen lain. Dalam hal ini auditor harus menjelaskan dalam bentuk paragraf untuk menegaskan pemisahan tanggung jawab dalam pelaksanaan audit.
- b. Karena belum adanya aturan yang jelas maka laporan keuangan dibuat menyimpang dari SAK.
- c. Laporan dipengaruhi oleh ketidakpastian peristiwa masa yang akan datang hasilnya belum dapat diperkirakan pada tanggal laporan audit.
- d. Diantara dua periode akuntansi terdapat perubahan yang material dalam penerapan prinsip akuntansi.
- e. Adanya penyimpangan dari prinsip akuntansi yang ditetapkan oleh IAI. Penyimpangan tersebut adalah penyimpangan yang terpaksa dilakukan agar tidak menyesatkan pemakai laporan keuangan.
- f. Data keuangan tertentu yang diharuskan ada oleh BAPEPAM namun tidak disajikan.

3. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Opini wajar dengan pengecualian merupakan pendapat yang diberikan ketika laporan keuangan dikatakan wajar dalam hal yang material, tetapi terdapat sesuatu penyimpangan atau kurang lengkap pada pos tertentu, sehingga harus dikecualikan. Dari pengecualian tersebut yang dapat mungkin terjadi, apabila:

- a. Bukti kurang cukup
- b. Adanya pembatasan ruang lingkup
- c. Terdapat penyimpangan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum (SAK).

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2002), jenis pendapat ini diberikan apabila:

- a. Tidak adanya bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan lingkup audit yang material tetapi tidak mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan.
- b. Auditor yakin bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berdampak material tetapi tidak mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan. Penyimpangan tersebut dapat berupa pengungkapan yang tidak memadai, maupun perubahan dalam prinsip akuntansi.

4. Opini Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Justiana (2010) menyebutkan bahwa opini tidak wajar adalah pendapat yang diberikan auditor ketika laporan keuangan tidak disajikan secara wajar dengan posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku. Auditor harus menjelaskan alasan pendukung pendapat tidak wajar, dan dampak utama dari hal yang menyebabkan pendapat tidak wajar tersebut diberikan terhadap laporan keuangan tersebut. Penjelasan tersebut harus dinyatakan dalam paragraf terpisah sebelum paragraf pendapat.

5. Opini Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of opinion*)

Opini Tidak Memberikan Pendapat adalah opini yang diberikan oleh auditor ketika ruang lingkup pemeriksaan yang dibatasi, sehingga auditor tidak dapat melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan standar auditing yang telah ditetapkan oleh IAI. Oleh karena itu dalam pembuatan laporannya, auditor harus memberi penjelasan tentang pembatasan ruang lingkup oleh klien yang mengakibatkan auditor tidak dapat memberi pendapat.

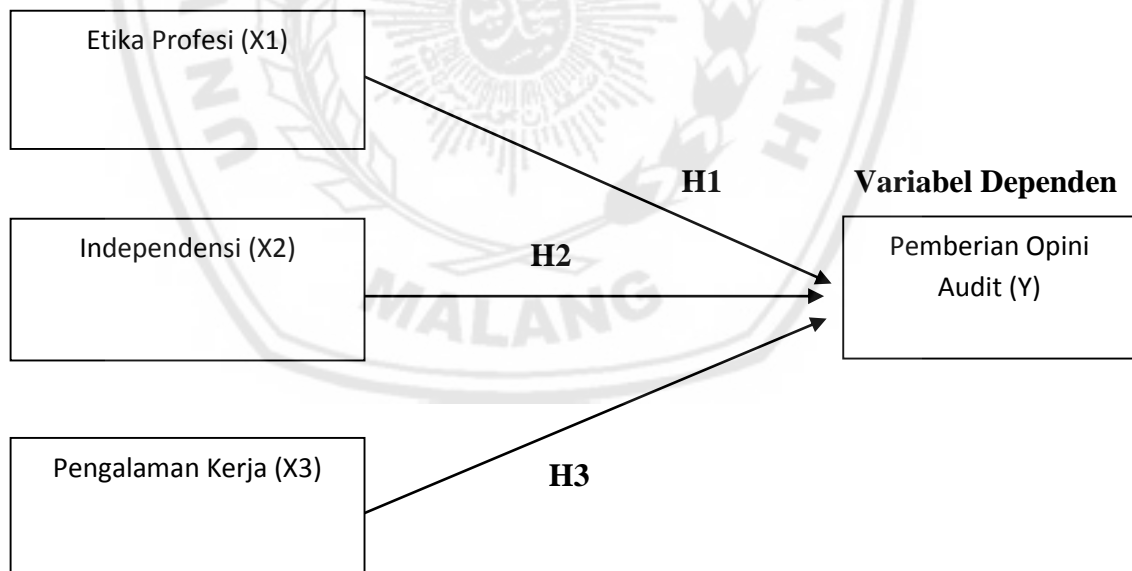
2.2.8.3 TAHAP TAHAP OPINI AUDIT

Sebelum auditor memberikan pendapat (opiniya), seseorang auditor harus melaksanakan tahap-tahap audit. Adapun tahap-tahapnya menurut Arens (2008) yaitu sebagai berikut:

1. Perencanaan dan penganangan pendekatan audit.
2. Pengujian pengendalian dan transaksi.
3. Pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo. Penyelesaian dan penerbitan laporan audit.

2.3 KERANGKA PEMIKIRAN

Variabel independen



2.4 PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.4.1 PENGARUH ETIKA PROFESI TERHADAP PEMBERIAN OPINI AUDIT OLEH AUDITOR EKSTERNAL

Etika merupakan suatu kebiasaan yang baik dalam masyarakat yang mengendap menjadi norma-norma atau kaidah-kaidah, dan menjadi normatif dalam kehidupan mereka (Arens dan Loebbecke, 1995). Untuk memberikan opini auditnya seorang auditor membutuhkan etika profesi yang akan mengarahkan sikap dan perilaku auditor dalam melaksanakan tugas untuk menghasilkan kinerja etis yang memadai.

Sikap etis auditor akan membentuk kepercayaan dari pengguna informasi laporan keuangan. Dengan kode etik yang dimiliki maka akuntan publik akan menggunakan prinsip dasar etika yaitu integritas, objektivitas, kompetensi, kerahasiaan, dan perilaku profesional untuk memberikan opini auditnya. Sehingga secara tidak langsung dapat dikatakan bahwa seorang auditor yang mengikuti standar kode etik profesi maka semakin tepat dalam memberikan opini audit. Hipotesis ini didukung oleh penelitian yang dilakukan sebelumnya oleh Suputra dan Rharasati (2013) dengan menunjukkan hasil bahwa etika berpengaruh terhadap pengambilan keputusan untuk memberikan opini audit.

H1 : Etika profesi berpengaruh terhadap pemberian opini audit oleh auditor eksternal.

2.4.2 PENGARUH INDEPENDENSI TERHADAP PEMBERIAN OPINI AUDIT OLEH AUDITOR EKSTERNAL

Independensi merupakan sikap yang tidak terikat dan tidak dipengaruhi. Hal tersebut merupakan suatu landasan yang harus dimiliki oleh auditor agar opini yang dikeluarkan dapat dipercaya. Sifat independensi sangat dibutuhkan bagi seorang auditor untuk menjunjung tinggi nilai kejujuran dalam mempertimbangkan fakta serta penilaian yang obyektif terhadap temuan-temuannya. Dengan sifat independensi yang dimiliki oleh akuntan publik maka mental akuntan tersebut akan terbebas dari pengaruh sehingga tidak mudah dikendalikan atau dipengaruhi oleh pihak lain yang ingin memanfaatkan untuk kepentingan beberapa pihak. Sehingga opini audit yang diberikan oleh auditor akan bersifat independen tanpa adanya pengaruh dari sekitar lingkungan auditor.

Dengan sifat independensi seorang auditor maka opini audit yang akan diberikan semakin tepat. Karena opini yang diberikan tersebut akan terhindar dari campur tangan dari beberapa pihak untuk kepentingannya. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Nugraheni (2016) menyatakan bahwa independensi berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini audit.

H2 : Independensi berpengaruh terhadap pemberian opini audit oleh auditor eksternal.

2.4.3 PENGARUH PENGALAMAN KERJA TERHADAP PEMBERIAN OPINI AUDIT OLEH AUDITOR EKSTERNAL

Pengalaman audit merupakan pengalaman yang dialami oleh auditor dalam melakukan kegiatan audit laporan keuangan baik dari segi waktu ataupun jumlah penugasan yang pernah ditangani. Suraida (2005) mengatakan seseorang

yang lebih banyak melakukan penugasan dalam audit, akan memiliki lebih banyak kesempatan untuk mengembangkan suatu pemahaman yang baik terhadap peristiwa-peristiwa. Dengan pengalaman kerja di bidang auditing yang cukup lama maka auditor dapat meningkatkan pengetahuan yang lebih atas pekerjaannya, dan memiliki berbagai penemuan-penemuan dalam setiap pemeriksaannya yang berpengaruh dalam pengambilan keputusan untuk memberikan opini.

Dengan meningkatnya pengetahuan dan penemuan auditor maka keahlian auditor akan bertambah untuk menganalisis situasi dan kondisi pada saat melakukan tugas pemeriksaan terhadap klien. Opini audit yang diberikan oleh auditor terhadap klien juga membutuhkan pengalaman pengalaman yang dimiliki oleh auditor untuk menganalisis kondisi entitas atau perusahaan tersebut. Semakin banyak pengalaman maka semakin mudah bagi auditor untuk menganalisis kondisi tersebut. Dengan demikian dapat dikatakan auditor yang memiliki pengalaman yang lebih dibidang auditing akan memberikan opini yang cenderung lebih tepat kepada klien. Dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Sukendra, Yuniarta, dan Atmadja (2015) yang menunjukkan hasil penelitian bahwa pengalaman kerja berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor.

H3 : Pengalaman kerja berpengaruh terhadap pemberian opini audit oleh auditor eksternal.